



الرقابة الجبائية كألية للحد من ممارسات إدارة الأرباح

The Fiscal Control As A Mechanism To Limit The Earnings Management

أ/عياشي فاطمة الزهراء¹ / د/ سماش كمال²

¹ جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر Ayachi_gouzalain@live.fr

² جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر kamel.semmeche@univ-annaba.dz

تاريخ القبول: 2017/5/ 07

تاريخ الاستلام: 2018/4/ 18

الملخص : Abstract :

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية ودور الرقابة الجبائية كأداة فعالة في مكافحة هذا النوع من الممارسات بسبب الطابع الردعي الذي خوله لها القانون. نظرا لطبيعة الموضوع اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت إلى أن هناك استمرار لممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات (حالة الجزائر)، وفي المقابل هناك تصدي ملموس وواضح لأجهزة الرقابة الجبائية لهذه الممارسات، ويتوقع مع دخول بعض الإجراءات حيز التنفيذ في إطار جملة الإصلاحات التي مست المنظومة الجبائية، ومع تظافر الجهود أن يتم التضيق على هذه الظاهرة ولما لا القضاء عليها مع مرور الزمن.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، رقابة جبائية، دوافع ضريبية، ممارسات إدارة الأرباح، حالة الجزائر.

تصنيف JEL: M42.

This study aimed to highlight the importance and the role of fiscal control as an effective tool in combating this type of practice because of the deterrent nature of the law, given the nature of the subject, the study is based on the analytical descriptive approach, This study found that there is a continuation of earnings management practices by institutions (the case of Algeria), in contrast there is a concrete and clear response to the fiscal control mechanisms of these practices, and it is expected with the entry into force of some measures as part of the tax system reforms that this phenomenon will be narrowed and perhaps will be eliminated over times.

Key words : Earnings management, Fiscal control, Tax incentives, Earnings management practices, Algeria case.

JEL classification: M42.

مقدمة.

تعد إدارة الأرباح إحدى السياسات غير المعلنة والتي تمثل انعكاسا لأهداف الإدارة، حيث تسعى هذه الأخيرة إلى المفاضلة بين الطرق المحاسبية والسياسات وأساليب الإفصاح بما يخدم أهدافها الخاصة، ويتلائم مع البيئة التي تعمل في ظلها، حيث يكون اختيار الطرق والسياسات المحاسبية على حساب صدق التعبير عن النتائج والأحداث والعمليات الفعلية المرتبطة بالمؤسسة، وتعد جميع الإجراءات التي تقوم بها الإدارة للتحكم في نوعية المعلومات المحاسبية المعلنة في التقارير والقوائم المالية من خلال جملة الممارسات الاحتياالية عبارة عن إدارة أرباح يعتمد مداها على مدى المرونة المتاحة لها بما تسمح به المعايير المحاسبية المطبقة. تلعب المعلومات المحاسبية دورا أساسيا في توجيه مستخدمي التقارير والقوائم المالية والتي من أبرزهم الإدارة الجبائية، وبما أن إدارة المؤسسة تعلم هذه الحقيقة، قد تعمل على التأثير على هذه القرارات وتوجيهها نحو اتجاه معين من خلال استخدام ممارسات محاسبية وعمليات حقيقية للوصول إلى رقم أرباح معين. وسعيا وراء الحد من ممارسات إدارة الأرباح، يبرز دور الإدارة الجبائية في محاربة هذا النوع من الممارسات من خلال سلطة الرقابة والتحقيق المخولة لها قانونا، انطلاقا مما سبق تبرز معالم الإشكالية كما يلي:

كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟ وهل نجحت مساعي الحكومة الجزائرية من خلال جملة الإصلاحات التي مست الجانب الجبائي في الحد من هذه الممارسات؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة وقصد تحليل الموضوع، سيتم معالجة النقاط التالية:

أولا: الاطار النظري لإدارة الأرباح /الرقابة الجبائية

1- إدارة الأرباح، مفهومها وطرق ممارستها

2- الرقابة الجبائية، مفهومها وأنواعها.

ثانيا: دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

- 1- أهم الاجراءات المتخذة لتنفيذ دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات ادارة الأرباح (حالة الجزائر)
- 2- الحصيلة الضريبية للرقابة الجبائية لولاية عنابة لسنتي 2016 و2017.

أولا: الاطار النظري لإدارة الأرباح /الرقابة الجبائية

1- إدارة الأرباح، مفهومها وطرق ممارستها

1-1 مفهوم إدارة الأرباح

قدمت العديد من التعريفات لإدارة الأرباح نذكر منها مايلي:

عرفها Shipper على أنها (Bissessur,2008): "إدارة الافصاح بمعنى التدخل المتعمد في عملية اعداد القوائم المالية الخارجية، بهدف الحصول على بعض المكاسب الخاصة"، و يرى كل من Wahlen & Healy (أن El Diri (2017): "إدارة الأرباح تتحقق عندما يستخدم المديرون الحكم في التقارير المالية وفي هيكله المعاملات لغرض تغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الضعيف للمؤسسة، أو التأثير على النتائج التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها"، وحسب خليل وعبد الفتاح فإن إدارة الأرباح هي (جودة والعمور، 2017): "مجموعة من الانشطة والأحكام الخاصة، والمستمدة من حرية الاختيار للطرق و الأساليب المحاسبية، والتي تقوم بها الادارة للتدخل في التقرير المالي، بهدف التقرير عن رقم للأرباح يتسق مع رقم محدد أو مستهدف".

انطلاقا من التعريفات السابقة يمكن استنتاج أن إدارة الأرباح تتم من خلال التدخل المتعمد للادارة في عملية اعداد وعرض القوائم المالية، من خلال تحريف الأرقام المحاسبية بالشكل الذي يخدم مصالحها.

2-1 ممارسات إدارة الأرباح

تتم إدارة الأرباح من خلال استخدام الإدارة لمدخلين:

1-2-1 استخدام المتغيرات الحقيقية

تستطيع إدارة المؤسسة أحداث تأثيرات متعددة على الربح المفصح عنه من

خلال مايلي (محمود دليل، 2015):

- **إدارة المبيعات:** يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات التالية إلى الفترة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات، وتخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، وتخفيض قيمة المبلغ المقدم، غير أن هذه الممارسات من شأنها أن تخفض من قيمة المؤسسة حيث أنها تؤثر سلبيا على التدفقات النقدية المستقبلية، فعلى سبيل المثال فإن منح خصومات مرتفعة للعملاء لزيادة حجم المبيعات في الفترة الحالية لتحقيق الربح المستهدف، يمكن أن يؤدي إلى توقع المستهلكين مزيدا من الخصم في المستقبل مما قد يترتب عليه انخفاض المبيعات مستقبلا (الجرجاوي، 2013).
- **إدارة النفقات الاختيارية:** تستطيع إدارة المؤسسة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية كالإعلان و مصاريف البحث والتطوير، حيث هذه الأخيرة يمكن للمؤسسة الاختيار بين اعتبارها مصاريف جارية تحمل في نفس فترة حدوثها، أو رسملتها واستنفادها على مدى فترات زمنية معينة وبالتالي فإنه بإمكان إدارة المؤسسة اختيار الطريقة التي تعطي رقم الربح المرغوب فيه (العادي وصقور، 2014).
- **إدارة الانتاج:** يمكن للإدارة من خلال زيادة الانتاج أن يتم تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، إلى جانب أن زيادة الانتاج تؤدي الى زيادة المخزون في نهاية الفترة، ويترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة

المباةة، وبالتالي زيادة الأرباح ومن ثم الوصول إلى الربح المرغوب فيه، لكن ماسبق من شأنه ان يؤثر سلبيا على التدفقات النقدية حيث يتطلب ذلك شراء مواد خام وما يتبع ذلك من تدفقات نقدية خارجة، كما أن زيادة المخزون ستؤدي الى تحمل المؤسسة تكاليف تخزين مرتفعة، كذلك إمكانية تعرض المخزون للتلف إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه (العادي وصقور، 2014).

1-2-2 استخدام الطرق المحاسبية

تعتمد الإدارة في هذا المدخل على حريتها في اختيار أو تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية، بالإضافة إلى قيامها بإعادة تبويب المعلومات المحاسبية بالطريقة التي تحقق أهدافها، وتستخدم الإدارة في ظل المدخل المحاسبي الممارسات التالية (محمود دليل، 2015):

- **إدارة الاستحقاق:** من خلال تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصروفات المستحقة مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين، بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة (الجرجوي، 2013).
- **التغييرات المحاسبية الاختيارية:** يمكن للإدارة من خلال حريتها في اختيار تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية إحداث تأثيرات متعمدة على الربح للوصول إلى الربح المرغوب فيه، كالتغيير في سياسة تقييم المخزون مثلا.
- **إيرادات غير مصرح بها أو مصاريف وهمية:** تقوم بعض المؤسسات بعدم التصريح ببعض الإيرادات أو ادراج مصاريف وهمية، وذلك لغرض تخفيض الأرباح بالإضافة لأغراض أخرى والتي عادة ما تكون ضريبية.
- **إدارة الإفصاح المحاسبي:** يمكن للإدارة من خلال إعادة تبويب المعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة التأثير على الأداء الحقيقي للمؤسسة، ورغم أن

التغيير في تبويب بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية إلا أنه يؤثر على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للمؤسسة.

2- الرقابة الجبائية، مفهومها و أنواعها

1-2 مفهوم الرقابة الجبائية

تعددت التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية، نذكر منها مايلي:

حسب Claude Laurent فإن (زعزوعة، 2013): "الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة"، وعرفها آخرون على أنها (بن اعمار، 2016): " تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال، وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، وإجراء التعديلات المصرح بها"، بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري في أي نص جبائي، وإنما حدد ضوابطها وإجراءات ممارستها، فقد جاء حسب المادة 20، الفقرة 1- أنه (قانون الإجراءات الجبائية، 2017): "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف الكلفين بالضريبة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة".

بناء على ما سبق يمكن استخلاص أن الرقابة الجبائية هي عملية يتم من خلالها التحقق من أن ما حدث فعلا هو ما كان يفترض أن يحدث، وفي الحالة المغايرة فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة.

2-2 أنواع الرقابة الجبائية

هناك أربعة أشكال للرقابة الجبائية وهي:

1-2-2 الرقابة العامة

تتم على مستوى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، وهما (بن اعمار، 2016):

- الرقابة الشكلية: تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتتمثل في تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في هذه التصريحات، وتتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتهدف إلى التأكد من: هوية وعنوان المكلف بالضريبة، عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات، حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال هذا التصريح. وتعتبر الرقابة الشكلية مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.
- الرقابة على أساس الوثائق: من خلال هذا النوع تتم مراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة لتحديد كل ضريبة أو حق أو إتاوة، حيث يقوم المراقب المكلف بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية (مفتشية الضرائب) وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف، ويهدف هذا النوع إلى: إكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للريح، معرفة الوضعية الجبائية للمكلف لكل سنة، مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من المعلومات لدى مفتشية الضرائب وكذلك

يساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوع للرقابة المعمقة، وتتم الرقابة على الوثائق على مستوى مكاتب مصالح الإدارة الجبائية.

2-2-2 الرقابة المعمقة

تتم الرقابة المعمقة في أماكن مزاولة المكلفين للضريبة لأنشطتهم، حيث تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المصرح بها عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدفاتر المحاسبية، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات، نذكر منها (ولهي، 2009): طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق، مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير أو الشركاء، العجز (الخسارة) المتكرر، التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري، أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة. ونميز حسب هذا النوع ثلاثة أشكال من الرقابة، وهي كالتالي:

- التحقيق المحاسبي: التحقيق في المحاسبة يعني مجموع العمليات التي تهدف إلى فحص محاسبة مؤسسة ما ومقارنتها مع عناصر الاستغلال والمعلومات المحصل عليها من طرف إدارة الضرائب، لضمان صدق التصريحات المقدمة، وهو لا يعتبر عقوبة، بل هو مقابل للنظام التصريحي، حيث يكون بطلب من إدارة الضرائب، وفي بعض الدول يمكن أن يكون محل طلب من المكلف بالضريبة، وهو مؤطر بقواعد قانونية دقيقة (فنديس، 2014). حسب المادة 20، الفقرة 2-، فإنه (قانون الإجراءات الجبائية، 2017): " لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"، أما الفقرة 3- من نفس المادة فتتص على أن (قانون الإجراءات الجبائية، 2017): " تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات". إن الهدف الأساسي من وراء

عملية التحقق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات وفي بعض الأحيان الغش و التدليس والتلاعبات المتضمنة في محاسبة المكلف، ويجري تنفيذ التحقق المحاسبي ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق وصولا بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة (ولهي، 2009).

- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية امتداد للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يمتلك ملفا جبائيا، وقد جاء حسب المادة 21 الفقرة -1- من قانون الاجراءات الجبائية فيما يتعلق بهذا النوع أنه (قانون الإجراءات الجبائية، 2017): "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي (الزوجة والأبناء القصر) من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة"، بحيث يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل للمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة، أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله. لا يطبق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا على الاشخاص الطبيعيين، ولو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده.

ويتعلق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بنوع واحد من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (بن صفي الدين، 2014).

- التحقيق المصوب: يتميز هذا النوع من الرقابة المعقدة بأنه أقل إرهاقا للمكلف بالضريبة والمحقق، أكثر سرعة أقل مدى من التحقيق المحاسبي، حيث يتم من خلاله التحقق من الوثائق والقيود المحاسبية والوثائق المبررة لنوع واحد من الضريبة أو الرسم أو عدة أنواع (ليس كل الضرائب والرسوم)، أو لنوع واحد من الحسابات سواء في الأصول أو الخصوم أو الأعباء أو النواتج (بن اعمار، 2016). حسب المادة 20 مكرر الفقرة -1- فإنه (قانون الإجراءات الجبائية، 2017) : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".

2-2-3 الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب وجمارك وتجارة)

إن الإدارة الجبائية وبالرغم من اختلاف أشكال الرقابة إلا أنها لا تستطيع التحكم في العدد المتزايد للتصريحات الجبائية دون اللجوء إلى التعاون بينها وبين الإدارات الأخرى، خاصة إدارة الجمارك والمصالح التابعة لوزارة التجارة، فالجمارك تلعب دورا هاما من خلال كشفها لكل ما يتعلق بالاستيراد والتصدير، أما بالنسبة لمصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة فتكمن أهمية التعاون معها في التدخلات المستمرة التي تتم من خلالها في الحياة التجارية للكشف عن حجم العمليات بدون فترة مثلا. وبهذا الصدد وضع المشرع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين هذه الإدارات، وذلك عن طريق تأسيس

لجان تنسيق بين الإدارات على المستوى المركزي والمحلي وذلك بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة الذي قام بتوحيد النشاط، ذلك بإنشاء كل من لجنة تنسيق وزارية مشتركة ولجان تنسيق ولأئية، فرق مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية ومصالح التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة (بن صفي الدين، 2014). هذا النوع من التحقيق يكون سطحيا، حيث يتم مراقبة النشاط من حيث المشتريات، الاستيراد، المبيعات والمخزون فقط، ومراقبة احترام الإمتيازات الجبائية في حالة الاستفادة من ذلك، وعرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات عديدة بسبب النقائص وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق المختلطة (بن اعمار، 2016).

2-2-4 الرقابة الفنية

يكون هذا النوع من الرقابة على المعاملات العقارية المبنية والغير مبنية أي مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها مع القيمة السوقية للعقار والتي تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الضريبي، وتخص المعاملات كل من العقارات المبنية والعقارات الغير مبنية والقيم المنقولة (أسهم، حصص اجتماعية) وهنا يجب تحيين قيمة الحصة أو السهم بتاريخ التنازل (بن اعمار، 2016). تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة السوقية للعقار، مع الاخذ في الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار، فهذا النوع من المراقبة يختص بإعادة تقويم أسعار التنازل عن العقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو التنازل عن القيم المنقولة (سندات، حصص اجتماعية بالنسبة للشركاء سواء كانوا أشخاص

معنويين أو أشخاص طبيعيين) وكذلك الأمر بالنسبة للقاعدة التجارية (Fond de commerce) (بن اعمار، 2016).

ثانيا: دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات ادارة الارياح

1- أهم الاجراءات المتخذة لتفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات إدارة

الأرياح (حالة الجزائر)

عمدت الحكومة الجزائرية في الفترة الأخيرة الى استحداث مجموعة من الاجراءات الرامية الى تدعيم وتطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة جميع الممارسات الاحتياالية الهادفة الى التهرب من دفع الضريبة، تمحورت هذه الاجراءات حول اصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الانظمة الضريبية العصرية من خلال ما يلي (المديرية العامة للضرائب، 2018):

- تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك من خلال إنشاء فرق مختلطة بين مصالح الجمارك ومصالح الضرائب للقيام بالتحقيقات وتبادل المعلومات والملفات المتعلقة بمكافحة كل الممارسات الاحتياالية، حيث جاء على لسان وزير المالية أن الاجراءات الجديدة في هذا الصدد من شأنها مكافحة كل أشكال التهريب ومخالفات الصرف مع مراقبة حركة رؤوس الأموال من وإلى خارج الوطن، وهو ما يمكن تحقيقه بعد ربط مركز الإعلام الآلي للجمارك بالأنظمة المعلوماتية الخاصة بكل من المؤسسات المصرفية، السجل التجاري ومصالح الضرائب، وذلك بغرض استعمال رقم التعريف الجبائي الوطني لاكتشاف البطاقات الجبائية المزورة مع وضع حد نهائي لظاهرة تضخيم الفواتير، الأمر الذي سيتم تحقيقه بعد تنسيق العمل مع مصالح الجمارك الأجنبية و المنظمات الدولية على غرار الاتحاد الأوروبي لتبادل كل المعلومات المتعلقة بالبضائع المستوردة.

- زيادة التشديد في العقوبات على المكلفين المتهربين من دفع الضرائب، حيث صرح المدير العام للضرائب أن مصالحه رفعت 800 دعوة قضائية خلال عام 2016 ضد ما أسماهم بكبار المحتالين والمتهربين من دفع الضرائب.
- هناك مشروع قائم يرمي الى وضع نظام معلوماتي جبائي يعنى بمهام متعددة نذكر منها مايلي:
- التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان، من خلال التآلية الكاملة لكل الإجراءات المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات ونزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية.
- مركز قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الآلي للمحققين في المحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم.
- مكافحة كل مظاهر الممارسات الاحتيالية مهما كان نوعها.

و بالفعل، و في مرحلة أولى تم توظيف و الاستعانة بمكتب استشارة أجنبي، قصد مساعدة المديرية العامة للضرائب في إطلاق هذا المشروع، وبناء على هذا المسعى تم توظيف متعامل إسباني (إندرا سيستماس) -Indra sistemas قصد وضع نظام معلوماتي جبائي.

- إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات و القباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة.

- اعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة اعوان الإدارة الجبائية.
- تطوير التعاون الدولي في مجال مكافحة كل اشكال الممارسات الاحتيالية الهادفة الى التهرب من دفع الضرائب من خلال ابرام العديد من الاتفاقيات مع بلدان عربية وافريقية وآسيوية وأوروبية، آخر اتفاقية تم ابرامها كانت مع المملكة المتحدة حيث دخلت حيز التنفيذ في 1-1-2017، تأتي هذه الاتفاقيات في اطار تمكين الجهات

المعنية من الاطلاع على اموال الاشخاص المقيمين في الخارج وذلك بحثهم على تقديم التصريحات المتعلقة بالمداخيل والإيرادات المحققة في الخارج وكذلك الحصول على المعلومات التي تتعلق بالأرصدة البنكية للأشخاص المودعة بالخارج.

2- الحصيلة الضريبية للرقابة الجبائية لولاية عنابة لسنتي 2016 و 2017.

سنقوم بعرض نتائج كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والذان يعتبران أكثر أنواع الرقابة الجبائية شيوعا وهو ما اقتصرت عليه الاحصائيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عنابة، كالتالي:

جدول 01. تحديد رقم الأعمال

البيان	السنوات	2016	2017
رقم الاعمال الغير مصرح به		265.955.840	438.624.397
رقم الاعمال المصرح به		13.474.708.271	24.951.575.322
رقم الاعمال المعدل		13.740.664.111	25.390.199.719
الزيادة		265.955.840	438.624.397

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية

الضرائب لولاية عنابة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن رقم الأعمال الغير مصرح به قد ارتفع خلال سنة 2017 ب 172.668.557 دج مقارنة بسنة 2016، وهذا دليل على استمرار المكلفين في الممارسات الاحتيالية من اخفاء و تلاعب في رقم الاعمال المصرح به، ولكن في المقابل يظهر جليا دور الرقابة الجبائية في استرجاع الاموال محل الممارسات الاحتيالية الى خزينة الدولة من خلال فرض الضرائب والغرامات اللازمة على الأموال محل هذه

الممارسات (الجدول رقم 02)، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الجهود المبذولة من قبل الإدارة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة.

جدول 02. الحقوق والغرامات (كل مبلغ ضريبة متضمن الغرامة)

البيان	السنوات	2016	2017
الرسم على النشاط المهني TAP		8.618.039	14.266.212
الرسم على القيمة المضافة TVA		46.061.777	95.516.782
الضريبة على أرباح الشركات IBS		25.692.740	36.241.015
الضريبة على الدخل الاجمالي IRG		78.046.647	81.996.835
المجموع		158.419.203	228.020.844

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عنابة.

نلاحظ أن الأموال محل التهرب المسترجعة قد ارتفعت ب 69.601.641 خلال سنة 2017 مقارنة بسنة 2016، هذه الاموال جزء منها تتمثل في مجموعة الضرائب والرسوم الملزمة الدفع من قبل المكلف بالضريبة والجزء الآخر عبارة عن غرامات الزيادة لقاء الممارسات الاحتياالية الهادفة الى اخفاء والتلاعب بالأرباح، ومن هنا يتجلى دور الرقابة الجبائية كوسيلة ردية لإعادة استرجاع الاموال محل الممارسات الاحتياالية الى خزينة الدولة.

لتوضيح النتائج المذكور أعلاه سنعرض بشكل تفصيلي حالة لإحدى المؤسسات والتي كانت مبرمجة للتحقيق المحاسبي للسنوات 2012، 2013، 2014 و 2015، مع التطرق لأهم اجراءات الرقابة الجبائية وبصفة خاصة التقنية التي تمت من قبل المراقبين في هذا الشأن. المؤسسة المعنية هي مؤسسة تجارية، وقد خلصت نتائج التحقيق في المحاسبة الى وجود مبيعات غير مصرح بها الى كل من: النزول (أ) بمبلغ 221.770 دج متضمن

الرسم (م ر) و مبلغ 336.950 دج (م ر) خلال سنة 2012، وإلى النزل (ب) بمبلغ 353.340 دج (م ر) و مبلغ 119.850 دج (م ر) خلال سنة 2013، وإلى النزل (ج) مبلغ 231.510 دج (م ر) و 413.320 دج (م ر) خلال سنة 2014.

انطلاقا من نتائج التحقيق والتي أسفرت عن وجود مبيعات غير مصرح بها والتي من شأنها التأثير بشكل مباشر على الربح المحقق (النتيجة)، يقوم المراقبين بالتصحيات اللازمة مع فرض الغرامات كما يلي:

أرقام الأعمال المصححة للسنوات 2014/2013/2012 انطلاقا من المبيعات غير المصرح بها، تدرج كما يلي:

جدول 03. تحديد رقم الأعمال

2015	2014	2013	2012	السنوات البيان
/	551.140	404.430	477.540	رقم الاعمال الغير مصرح به (خ ر)
/	14.463.070	16.138.100	10.254.230	رقم الاعمال المصرح به
/	15.014.210	16.542.530	10.731.770	رقم الاعمال المعدل
/	551.140	404.430	477.540	الزيادة

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عنابة بعد تحديد رقم الاعمال غير المصرح به لكل سنة يقوم المراقبين بالتصحيات اللازمة على النتيجة وذلك بعد خصم الرسم على النشاط المهني TAP كما يلي:

جدول 04. تحديد النتيجة

2015	2014	2013	2012	السنوات البيان

/	551.140	404.430	477.540	الزيادة/ رقم الاعمال
/	11.023	8.089	9.550	الرسم على النشاط المهني TAP
/	540.117	396.341	467.990	الزيادة/ رقم الاعمال (الصافية)
/	508.820	437.280	441.040	النتيجة المصرح بها
/	1.048.937	833.621	909.030	النتيجة المصححة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية

الضرائب لولاية عنابة.

بعد التصحيحات اللازمة التي تمت على كل من رقم الاعمال و النتيجة يتم استرجاع

الحقوق (الضرائب والرسوم) والغرامات التالية:

تطبق الغرامات على الحقوق (TAP) حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة

والرسوم المماثلة.

جدول 05. الرسم على النشاط المهني TAP

2014	2013	2012	السنوات البيان
551.140	404.430	477.540	الزيادة/ رقم الاعمال
2%	%2	%2	المعدل
11.023	8.089	9.550	الحقوق
1103	809	955	الغرامات
12.126	8.898	10.505	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية

الضرائب لولاية عنابة.

تطبق الغرامات على الحقوق (TVA) حسب المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

جدول 06. الرسم على القيمة المضافة TVA

2014	2013	2012	السنوات البيان
551.140	404.430	477.540	الزيادة/ رقم الاعمال
%17	%17	%17	المعدل
93.694	68.753	81.182	الحقوق
14.054	10.313	12.177	الغرامات
107.748	79.066	93.359	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية

الضرائب لولاية عنابة.

تطبق الغرامات على الحقوق (IBS) حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول 07. الضريبة على أرباح الشركات IBS

2014	2013	2012	السنوات البيان
540.117	396.341	467.990	الزيادة/ الربح
%25	%25	%25	المعدل
135.029	99.085	116.997	الحقوق
20.254	14.863	17.550	الغرامات
155.283	113.948	134.547	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عنابة.

تطبق الغرامات على الحقوق (IRG) حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول 08. الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

2014	2013	2012	السنوات البيان
540.117	396.341	467.990	الزيادة/ الربح
135.029	99.085	116.997	الضريبة على أرباح الشركات IBS
405.088	297.256	350.993	الزيادة/ الربح (الصافي)
%10	%10	%10	المعدل
40.509	29.726	35.099	الحقوق
4.051	2.973	3.509	الغرامات
44.560	32.699	38.608	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عنابة.

جدول 09. الحقوق والغرامات

2014	2013	2012	السنوات البيان
12.126	8.898	10.505	الرسم على النشاط المهني TAP
107.748	79.066	93.359	الرسم على القيمة المضافة TVA
155.283	113.948	134.547	الضريبة على ارباح الشركات IBS
44.560	32.699	38.608	الضريبة على الدخل الاجمالي IRG

319.717	234.611	277.019	المجموع
---------	---------	---------	---------

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عنابة.

في الأخير يكون على المكلف بالضريبة وحسب هذه الحالة دفع مبلغ 831.347 دج، والمتضمن مختلف الضرائب والرسوم المذكورة أنفا بالإضافة الى غرامات الزيادة، وفي حالة اعتراضه على التقرير النهائي للمراقبين بإمكانه اللجوء الى الجهات المعنية والمخولة قانونا للفصل بينه وبين الادارة الجبائية.

الخاتمة

استنادا لما سبق يمكن اعتبار الرقابة الجبائية أداة مهمة في مكافحة ممارسات إدارة الأرباح ووسيلة فعالة في استرجاع الأموال محل هذه الممارسات، ولكن وبالرغم من جميع الجهود المبذولة هناك استمرار لممارسات إدارة الأرباح، وهذا راجع لتعقد هذه الظاهرة واحتوائها على اشكال وطرق احتيالية يصعب احصائها وكشفها هذا من جهة، ونقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة من جهة أخرى.

نتائج الدراسة: من خلال ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

3- هناك استمرار لممارسات إدارة الأرباح من قبل المؤسسات والشركات (حالة الجزائر)، وفي المقابل هناك تصدي ملموس وواضح لأجهزة الرقابة الجبائية لهذه الممارسات، ويتوقع مع دخول بعض المشاريع حيز التنفيذ في اطار جملة الاصلاحات التي مست الجانب الجبائي، ومع اتحاد وتظافر الجهود أن يتم التضييق على هذه الظاهرة ولما لا القضاء عليها مع مرور الزمن.

4- تستدل الإدارة الجبائية بمدى قدرتها على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بمدى التقدم المحقق في تحصيل الضرائب العادية، فكل تحسن يشهده التحصيل الضريبي هو دلالة على انخفاض هذه الممارسات.

5- يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دورا فعالا في الكشف عن مواطن الممارسات الاحتياالية واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة .

توصيات الدراسة: من خلال نتائج الدراسة وقف الباحثان على بعض التوصيات نذكر منها ما يلي:

- 6- العمل على تشكيل لجنة تحت وصاية وزارة المالية، بالتنسيق مع خبراء محاسبين و الإدارة الجبائية لمراجعة أساليب ممارسة إدارة الأرباح الاكثر استخداما من قبل المؤسسات، والعمل على وضع الإجراءات المناسبة للحد منها.
- 7- وضع نظم رقابية فعالة، تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لردعهم ومنعهم من ارتكاب مثل هذه الممارسات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- بن اعمار منصور (2016)، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات والمدارس العليا وكل المختصين الاقتصاديين، دار هومه للنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، ص:21.
- عبد المطلب عثمان محمود دليل (2015)، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية -دراسة ميدانية-، المنظمة العربية للتنمية الادارية جامعة الدول العربية، مصر، ص:149.
- إبراهيم العادي ورنا صفور (2014)، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية_سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، ص:393.

- رأفت محمد جودة وسالم العمور (2017)، مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الادارية والاقتصادية، فلسطين، ص:278.
- ولهي بوعلام (2009)، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر-، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية-جامعة سطيف-، الجزائر، ص:07.
- قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2017.
- أحمد فنديس (2014)، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، ص:104.
- بن صفي الدين أحلام (2014)، الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، ص:44-45.
- زعزوعة فاطمة (2013)، الحماية القانونية الممنوحة للشخص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، ص:130.
- مي عبد ربه الجرجاوي(2013)، الكفاءة الائتمانية وعلاقتها بإدارة الأرباح -دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر -غزة- ، فلسطين، ص:70.

المراجع باللغة الأجنبية

- Malek El Dir(2017), **Introduction to Earnings Management**, Springer, United Kingdom, p : 06.
- Sanjay Wikash Bissessur(2008), **Earnings quality and earnings management : The role of accounting accruals**, Rozenberg Publishers, Holland, p : 54.

مواقع الأنترنت

- المديرية العامة للضرائب (2018)، الموقع الالكتروني :

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>، تاريخ التصفح:

2018/03/27، ساعة التصفح: 22:59.

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول
01	تحديد رقم الأعمال
02	الحقوق والغرامات (كل مبلغ ضريبة متضمن الغرامة)
03	تحديد رقم الأعمال
04	تحديد النتيجة
05	الرسم على النشاط المهني TAP
06	الرسم على القيمة المضافة TVA
07	الضريبة على أرباح الشركات IBS
08	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
09	الحقوق والغرامات